



CENTRO UNIVERSITÁRIO DE BRASÍLIA - UNICEUB  
FACULDADE DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS - FAJS

**LEVI BRITO BRANDÃO**

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER  
NATUREZA SOBRE O *STREAMING***

Brasília  
2019

**LEVI BRITO BRANDÃO**

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER  
NATUREZA SOBRE O *STREAMING***

Monografia apresentada como requisito  
parcial para conclusão do curso de  
bacharelado em Direito do Centro  
Universitário de Brasília - UniCEUB.  
Orientador: Prof. Ms. José Hable.

Brasília  
2019

**LEVI BRITO BRANDÃO**

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER  
NATUREZA SOBRE O *STREAMING***

Monografia apresentada como requisito  
parcial para conclusão do curso de  
bacharelado em Direito do Centro  
Universitário de Brasília - UniCEUB.  
Orientador: Prof. Ms. José Hable.

**BRASÍLIA, 26 DE ABRIL DE 2019**

**BANCA AVALIADORA**

---

JOSÉ HABLE

---

Professor(a) Avaliador(a)

## RESUMO

O estudo do tema em comento decorre da alteração da Lei Complementar 116/03, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, pela Lei Complementar 157/2016. Das várias alterações trazidas pela Lei mencionada, o trabalho em questão almeja estudar 1 (uma) das alterações da lista de serviços anexa à Lei Complementar, mais especificadamente da previsão de tributação no caso do *streaming* (item 1.09). O trabalho começa com as noções gerais de Direito Tributário e com a definição do ISS, bem como suas regras fundamentais, a fim de confrontar se há ou não há a imposição da tributação sobre o serviço de *streaming*. *Streaming* é uma tecnologia que envia informações multimídia, por meio da transferência de dados, utilizando redes de computadores, especialmente a Internet, e foi criada para tornar as conexões mais rápidas. Por fim, dentre os conceitos e características levantadas, trazemos a discussão à súmula vinculante nº 31 do STF que trata da inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis.

**Palavras-chave:** *streaming*. ISS. Natureza jurídica. Inconstitucionalidade.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>4</b>
<b>1. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....</b>	<b>7</b>
1.1. Noções gerais.....	7
1.2. Da repartição constitucional de competências tributárias.....	10
1.3. Espécies tributárias.....	13
1.4.1 Impostos.....	13
1.4.1 Taxas.....	14
1.4.3 Contribuições de melhoria.....	15
1.4.4 Empréstimos compulsórios .....	16
1.4.5 Contribuições.....	16
<b>2. O IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA.....</b>	<b>16</b>
2.1. Aspecto histórico (Brasil).....	17
2.2. Conceito de serviço como fato gerador do ISS e lista anexa à LC 116/03.....	19
2.3. Súmula Vinculante n. 31 do STF.....	24
2.4. Hipóteses de incidência.....	26
2.4.1 Aspecto material.....	26
2.4.2 Aspecto temporal.....	27
2.4.3 Aspecto espacial.....	28
2.4.4 Aspecto pessoal.....	28
2.4.5 Aspecto quantitativo.....	29
<b>3. TECNOLOGIA <i>STREAMING</i> E A TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA.....</b>	<b>30</b>
3.1. Conceito e considerações sobre o <i>streaming</i> .....	31
3.2. Da Tributação do <i>Streaming</i> – ICMS mercadoria e serviços x ISS.....	35
3.3. Natureza jurídica do <i>streaming</i> .....	42
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>46</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>48</b>

## INTRODUÇÃO

A presente pesquisa procura trazer a lume discussões, artigos e julgados que tenham alguma ligação do Imposto sobre Serviço (ISS) com o serviço de *streaming*.

*Streaming* tem sua origem na língua inglesa e significa córrego ou riacho e desta maneira remete a fluxo, integrando o seu significado para o seu uso atual cria-se a representação de fluxo de dados ou corrente.

Com a globalização, o *streaming* que é uma forma de transmissão de som e imagem através de uma rede qualquer de computadores tem se tornado cada vez mais popular e utilizado, seja pela comodidade que o produto oferece, seja pelos preços acessíveis. Entre os fornecedores mais comuns estão a Netflix e o Spotify, ambos fornecedores de entretenimento virtual de vídeo e áudio.

Com tanta tecnologia e a globalização, o Estado é forçado a acompanhar os avanços e, conseqüentemente, regulá-los. No âmbito jurídico, difícil é a missão do legislador de acompanhar e se amoldar aos avanços tecnológicos, marcados pelas constantes novidades, configurando como uma tarefa árdua e desafiante, não só no quesito da rapidez em que suas alterações ocorrem, mas também pelas peculiaridades que se apresentam frente às impreviões e novos conceitos.

O Brasil, por sua vez, ainda necessita avançar muito para alcançar padrões razoáveis de educação digital e participação da tecnologia no meio jurídico.

Quanto ao Direito Tributário no meio digital, verificamos a ausência, principalmente no tocante à cobrança de tributos, de normas que tratam do assunto, bem como de conceitos, não sendo surpresa que muitas atividades que surgem, ocorrem e evoluem nesse meio digital não constam no campo de incidência tributária, ou, se constam, suscitam inúmeras discussões e dúvidas a seu respeito.

Diante dessa conjuntura, a Lei Complementar (LC) nº 157, de 29 de dezembro de 2016, batizada popularmente “Reforma do ISS”, alterou a LC nº 116, de 31 de julho de 2003, que regula o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, e introduziu novas atividades no campo de incidência do referido imposto.

Entre as diversas alterações incluídas na Lista de Serviços anexa à LC nº 116/03, está o item 1.09 no qual consta a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet [...]”. Com isso, a finalidade é tributar serviços oferecidos pelas plataformas digitais, por meio da tecnologia do *streaming*, tendo como principal exemplo a empresa Netflix.

Ocorre que, desde a publicação desta lei, várias entidades, assim como estudiosos e profissionais da área tributária, afirmam ser indevida a referida tributação do ISS sobre a denominada atividade de *streaming*, defendendo que este, dada as suas peculiaridades, não está compreendido no conceito de serviço, mormente utilizado para demarcar a materialidade do ISS.

Nesta toada, a presente pesquisa procura trazer as noções gerais de direito tributário, com a finalidade de verificar suas principais características e, em seu ápice, delinear as especificidades do Imposto Sobre Serviços. As principais questões levantadas são: o *streaming* apresenta todos os requisitos necessários a sua caracterização como serviço? A tributação do *streaming* via ISS está de acordo com as normas constitucionais de direito tributário? Se não for possível a tributação do *streaming* via ISS, seria possível seu enquadramento em outra categoria tributária? Qual a visão jurisprudencial brasileira sobre o assunto?

A fim de facilitar o campo de pesquisa, o presente trabalho será dividido em três capítulos. Inicialmente será feita uma introdução ao sistema tributário nacional, apresentando o conceito geral de tributo, a delimitação e organização da competência tributária federal, estadual e municipal a partir da Constituição Federal e um breve resumo sobre cada espécie tributária individualmente.

O segundo capítulo será dedicado à análise minuciosa do ISS. Serão abordados seus conceitos, aspecto histórico, fato gerador do ISS à luz da LC nº 116/2003, hipótese de incidência e algumas jurisprudências a fim de exemplificar sua aplicação.

O terceiro capítulo, por sua vez, será dedicado ao estudo e análise do *streaming* como instituto. O objetivo principal nessa parte do trabalho é ampliar e detalhar o conceito do *streaming*, tema relativamente novo no ordenamento jurídico brasileiro, a fim de explorar todas as controvérsias e dúvidas que pairam na sua

conceituação. Em seguida, também serão analisados aspectos da sua tributação, como surgiu a ideia de tributar o *streaming* e se o ordenamento brasileiro está respeitando as normas gerais de competência tributária ao fazê-lo. A jurisprudência será a principal fonte de pesquisa nessa fase do trabalho, tendo em vista a ainda precária cobertura doutrinária sobre o tema.

Por fim, ainda no terceiro capítulo, serão trazidas as discussões acerca do ISS sobre o *streaming* a partir da visão jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, trazendo as celeumas que permeiam o tema desde sua primeira discussão no ordenamento brasileiro.

Após estudar todos os tópicos citados, será possível concluir a presente pesquisa e verificar se, de fato, incidência do ISS sobre o *streaming* é constitucional e se os tribunais brasileiros já pacificaram o entendimento acerca do tema, além de responder as questões que veiculam os principais objetivos do trabalho.



## 1. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O tema em comento trata sobre a legislação tributária brasileira. As principais fontes do Direito brasileiro no âmbito tributário são a Constituição Federal de 1988 (CF) e o Código Tributário Nacional (CTN)<sup>1</sup>.

### 1.1. Noções Gerais

O Brasil constitucionalizou o direito tributário; ao passo que a Constituição Federal apresenta um grande rol de artigos destinados a organizar o sistema tributário nacional, estabelecendo competências, capacidades, regras de repartição de receitas e outras necessárias ao funcionamento do sistema tributário, dispostos entre os artigos 145 ao 162 do aludido texto maior.

Antes de adentrar no mérito das espécies tributárias, é importante pontuar a diferença entre competência e capacidade tributárias, institutos previstos na Constituição Federal, cuja aplicação possibilita a instituição e cobrança de tributos pelos entes federados.

Neste sentido, leciona EDUARDO SABBAG<sup>2</sup> que “competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este, com base na lei, proceda à instituição da exação tributária”.

Ou seja, pode-se dizer que a competência tributária nada mais é do que o poder garantido pela Constituição Federal aos entes federados de instituir tributos de acordo com a legislação e as regras norteadoras previstas na própria Carta Maior.

A fim de complementar tal conceito, é imperioso apresentar as lições de Luciano Amaro<sup>3</sup> sobre o tema:

[...] o poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição. Temos assim a competência tributária — ou seja, a aptidão para criar tributos — da União,

---

<sup>1</sup> BRASIL, Código Tributário Nacional. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Brasília, DF. Palácio do Planalto.

<sup>2</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. E-book. ISBN 978-85-472-1802-7.

<sup>3</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009 *apud* MORAES, William. *Competência Tributária: Conceitos e características*. JusBrasil, 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/49070/competencia-tributaria-conceito-e-caracteristicas>>. Acesso em: 26 nov 2018.

dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir o seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos.

Neste sentido, pode-se afirmar que a competência tributária, trazida nos artigos 153 a 156 da Constituição Federal, consiste no poder de natureza político legislativo atribuído aos entes federados para criar os tributos nos limites impostos pelo texto Constitucional.

Por outro lado, a capacidade tributária decorre da competência tributária e sem possuir natureza política, consiste na possibilidade de os entes federados arrecadarem e fiscalizarem os tributos, além de executarem as leis, serviços, atos e decisões administrativas em matéria tributária<sup>4</sup>.

Quanto ao CTN, lei ordinária recepcionada com status de lei complementar pela Constituição Federal de 1988, ficou incumbida de tratar de determinadas matérias atribuídas pelo artigo 146 da Constituição Federal<sup>5</sup>, que assim estabelece:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
  - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
  - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
  - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
  - d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Portanto, tem-se que a Constituição Federal trouxe todo o complexo organizacional tributário, apontando as competências e os tributos que podem ser

<sup>4</sup> MORAES, William. *Competência Tributária: Conceitos e características*. JusBrasil, 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/49070/competencia-tributaria-conceito-e-caracteristicas>>. Acesso em: 26 nov 2018.

<sup>5</sup> BRASIL. Constituição (1988). *Constituição [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Palácio do Planalto. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>. Acesso em 26 de nov de 2018.

criados por cada ente da federação, ao passo que o CTN ficou responsável por definir os tributos e suas espécies e outros conceitos intrínsecos à tributação, cuja abordagem não se faz necessária à elucidação deste trabalho.

Na medida em que a presente pesquisa se limita a tratar do ISS, o conceito de imposto presente no CTN merece ser abordado, conforme disposto no artigo 16 do aludido diploma legal: “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”<sup>6</sup>.

O imposto é uma espécie de tributo, consubstanciada no artigo 3º do CTN que dispõe que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”<sup>7</sup>.

A respeito das espécies de tributo, o Brasil adota a teoria pentapartite, sustentada pela doutrina majoritária e por MACHADO<sup>8</sup>, tendo a Constituição Federal, por meio da consagração do princípio do federalismo (art. 60, §4º, I), outorgado a competência aos entes políticos (União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios) para obter as receitas por meio do poder de tributar, estabelecendo os impostos (arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156), as taxas (arts. 145, II, e 150, V), as contribuições de melhoria (art. 145, III), os empréstimos compulsórios (art. 148) e as contribuições especiais (arts. 149 e 195), inseridas na Constituição Federal.

Então, ainda dentro dos conceitos, conforme ensinamentos de BALEEIRO<sup>9</sup>:

Imposto é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos

<sup>6</sup> BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 16 out. 2018.

<sup>7</sup> BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em: 16 out. 2018.

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013 *apud* LUCK, Alan Saldanha. *A classificação dos tributos e as teorias bipartite, tripartite, quadripartite e pentapartite*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XII, n. 69, out 2009. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=6705](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6705)>. Acesso em 23 abr 2019.

<sup>9</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 197.

lhes estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento.

Ou seja, concluímos este tópico com a afirmação de que imposto é espécie tributária cuja essência é garantir a subsistência do Estado, a despeito de sua receita não poder ser utilizada para fins vinculados.

## **1.2. Da repartição constitucional de competências tributárias**

Sendo a Constituição Federal o centro do ordenamento jurídico brasileiro, suas normas formam um sistema, na medida em que se relacionam reciprocamente, segundo um princípio unificador: todas as normas jurídicas do sistema convergem para um único ponto – a Constituição – que imprime unicidade e validade a todo sistema<sup>10</sup>.

Nesse sentido, a Constituição Federal representa o centro do conjunto de normas brasileiras, relacionadas entre si e interdependentes, apresentando princípios e regras que devem ser observados no momento da composição e execução das demais normas brasileiras.

Nos dizeres do professor Dirley da Cunha Júnior<sup>11</sup>, o sistema constitucional tributário “consiste exatamente na reunião ou composição, numa perspectiva unitária, ordenada e organizada, coerente e harmônica, das diversas unidades normativas que têm por referência tributo e a limitação do poder de tributar”.

A Constituição Federal de 1988 adota um conceito de tributo, embora não explícito, segundo JUNIOR<sup>12</sup>:

Tributo é toda obrigação jurídica, constituída por lei, que não corresponda a sanção de ato ilícito, consistente no dever de uma pessoa (física ou jurídica, privada ou pública, chamado sujeito passivo da obrigação) pagar a outra (pública ou, excepcionalmente, pessoa privada delegada por lei daquela, chamado sujeito ativo da obrigação) uma quantia em dinheiro, em face da ocorrência de determinado fato, descrito hipoteticamente em lei ou constitucionalmente autorizado.

---

<sup>10</sup> JÚNIOR, Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 12ª ed. Salvador: Juspodivm, 2018, p. 1135.

<sup>11</sup> *Idem*.

<sup>12</sup> *Ibidem*.

Em palavras simples, tributo é toda contribuição financeira realizada pelo cidadão, determinada em lei ou constitucionalmente autorizada, que não constitua sanção de ato ilícito, ratificada pelo art. 3º do CTN.

A questão é: como é organizada essa arrecadação por todo o território nacional? O Brasil é um país de grandes extensões territoriais e, por tal razão, delimitar competências é necessário para manter a organização fiscal.

Nesse sentido, a Constituição Federal além de delimitar as competências legislativa e material da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, também estabeleceu a competência política tributária dos entes federados.

Por competência tributária, entende-se a capacidade política de instituir tributos. Em face do princípio da estrita legalidade tributária, essa competência só pode ser exercida por meio de lei<sup>13</sup>.

Para os professores Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino<sup>14</sup>, competência tributária é, essencialmente, uma competência legislativa. Trata-se do poder atribuído pela Constituição Federal aos entes federados para que eles editem leis que, abstratamente, instituam tributos. A própria Constituição Federal especifica os tributos que cada uma das pessoas políticas tem competência para criar.

Além de instituir tributos, a doutrina ainda menciona as competências administrativas tributárias, que consistem em arrecadar, fiscalizar, executar normas e cobrar judicialmente dívidas tributárias. Essas competências acompanham a competência legislativa para criar tributos, ou seja, quando a Constituição confere a competência tributária para uma pessoa política, confere automaticamente também a competência administrativa para exigir aquele tributo<sup>15</sup>. A competência administrativa também é denominada capacidade tributária.

A competência tributária para instituir impostos foi partilhada sob a condução da técnica da enumeração, de modo que a Constituição enumerou taxativamente tais competências aos entes federados, levando em consideração o critério

---

<sup>13</sup> JÚNIOR, Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 12ª ed. Salvador: Juspodivm, 2018. P. 1143

<sup>14</sup> PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. *Direito Constitucional descomplicado*. 8ª ed. São Paulo: Método, 2012. p. 955

<sup>15</sup> *Idem*.

material<sup>16</sup>. Isso significa que o constituinte descreveu objetivamente os fatos, que podem ser colocados nas hipóteses de incidência dos tributos.

Assim, a competência tributária diz respeito à produção de normas jurídicas que criam tributos passíveis de exigibilidade pelos entes federados. No entanto, não há que se confundir competência tributária com competência para legislar sobre direito tributário. PAULO e ALEXANDRINO doutrinam<sup>17</sup>:

A primeira, como vimos, é a competência que a Constituição distribui entre os entes federados para que cada qual possa criar, mediante lei própria, determinados tributos.

Diferentemente, o uso da competência para legislar sobre direito tributário não resulta na criação de nenhum tributo, mas sim na expedição de normas acerca de elementos integrantes da relação jurídica tributária, ou a ela relacionados, dos procedimentos pertinentes à exigência do tributo, da criação, da modificação e extinção do crédito tributário, etc. Assim, legislar sobre direito tributário significa editar normas que definam fato gerador, obrigação tributária, sujeito passivo, sujeito ativo, lançamento, crédito tributário, etc.

A competência tributária encontra óbice na própria Constituição Federal, que atribui limitações ao poder de tributar. Princípios tributários, a exemplo da igualdade, capacidade contributiva, legalidade, segurança jurídica, anterioridade, irretroatividade e outros, constituem limitações ao poder de tributar. Não obstante, as imunidades e a própria repartição de competências de cada ente federado constituem limitações, ao passo que um ente não pode adentrar na competência de outro<sup>18</sup>.

Nesta toada, é competência da União instituir os impostos de importação, exportação; sobre produtos industrializados; operações financeiras; sobre a renda de pessoas físicas e jurídicas; além da propriedade territorial rural. Também faz parte da competência tributária da União a contribuição para o financiamento de seguridade social e a contribuição social sobre o lucro líquido.

Já a competência dos estados se refere aos impostos sobre circulação de mercadorias e serviços; sobre transmissão *causa mortis* e doação e sobre a propriedade de veículos automotores.

---

<sup>16</sup> JÚNIOR, Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 12ª ed. Salvador: Juspodivm, 2018. p. 1143.

<sup>17</sup> PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. *Direito Constitucional descomplicado*. 8ª ed. São Paulo: Método, 2012, p. 956.

<sup>18</sup> JÚNIOR, Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 12ª ed. Salvador: Juspodivm, 2018, p. 1143.

Aos municípios ficaram os impostos sobre transmissão de bens *inter vivos*; sobre serviços e sobre a propriedade predial e territorial urbana. Cada uma dessas espécies tributárias serão tratadas detalhadamente no tópico a seguir.

E, por fim, o Distrito Federal, com sua natureza híbrida, possui competência para instituir os tributos estaduais e municipais, cumulativamente, nos termos dos arts. 147 e 155 da Constituição Federal.

### **1.3. Espécies tributárias**

Conforme mencionado sobre a teoria pentapartida (pentapartite ou quinquipartida), o Brasil possui 5 (cinco) espécies de tributos inseridas no sistema tributário nacional, cujas competências de instituição, nos termos narrados anteriormente, possuem previsão expressa na Constituição Federal de 1988.

Antes de partir para a problemática relacionada ao ISS e o *streaming*, se faz necessária uma breve abordagem das espécies de tributos para melhor compreensão do tema.

#### **1.3.1 Impostos**

Os impostos são tributos cujo fato gerador independe de qualquer prestação estatal específica, razão pela qual suas receitas não podem ser vinculadas. Tendo em vista a desvinculação dos impostos à atividade estatal, tem-se que sua vinculação está atrelada à atividade particular do cidadão, razão pela qual possui subespécies classificadas de acordo com atividades e situações inerentes ao dia a dia do cidadão<sup>19</sup>.

Para José Eduardo Soares de Melo<sup>20</sup>, o imposto sinaliza “um tipo de tributo que tem como elemento fundamental um ato, negócio ou situação jurídica respaldada por um substrato econômico, pertinente a uma pessoa privada, sem qualquer participação direta ou indireta do poder público”.

Com a repartição de competências tributárias, a Constituição Federal trouxe, taxativamente, o rol de impostos federais, estaduais e municipais nos artigos 153 a

---

<sup>19</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. E-book. ISBN 978-85-472-1802-7

<sup>20</sup> MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*, 8. ed., p. 55.

156. São impostos federais: imposto de importação; imposto de exportação; imposto sobre produtos industrializados; sobre operações financeiras; imposto territorial rural e imposto sobre grandes fortunas; imposto residual e imposto extraordinário de guerra<sup>21</sup>.

Ressalte-se, por oportuno, que o rol de impostos de competência da União não é taxativo, haja vista a previsão expressa no texto constitucional do imposto residual.

Na esfera estadual, a Constituição Federal, em seu artigo 155, trouxe os seguintes impostos: Imposto sobre transmissão causa mortis e doação; imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços e o imposto sobre propriedade de veículos automotores<sup>22</sup>.

Já os impostos municipais são os sobre propriedade territorial urbana; sobre transmissão de bens imóveis e sobre serviços (ISS)<sup>23</sup>, cuja abordagem será feita nos próximos capítulos.

### 1.3.2 Taxas

Como bem assevera SABBAG<sup>24</sup>, “a taxa é um tributo imediatamente vinculado à ação estatal, atrelando-se à atividade pública, e não à ação do particular”, ou seja, sua incidência está diretamente relacionada a atividade específica do Estado, a exemplo da prestação de serviços públicos específicos e divisíveis e pelo exercício do poder de polícia, ambos no art. 145, II da CF.

Já PAULSEN<sup>25</sup> afirma que:

“o produto da taxa visa a custear a atividade estatal, não podendo ter destinação desvinculada da mesma. Sendo as taxas cobradas em razão de um serviço ou do exercício do poder de polícia, está clara a intenção do Constituinte no sentido de que tal implique o **custeio de tais atividades estatais**. As taxas, diferentemente dos impostos, são tributos com finalidade específica a determinar o destino do seu produto”. (grifo do autor).

---

<sup>21</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Palácio do Planalto. Artigo 153.

<sup>22</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, 1988. Palácio do Planalto. Artigo 155.

<sup>23</sup> *Ibidem*. Artigo 156.

<sup>24</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. E-book. ISBN 978-85-472-1802-7

<sup>25</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 6. ed. Porto Alegre: 2014. E-book. ISBN 978-85-7348-165-0.



Portanto, a receita proveniente da cobrança de taxas pode ser vinculada a determinada prestação estatal específica ou ao poder de polícia, que decorre do regular exercício de atividades administrativas fundadas no poder de polícia<sup>26</sup>.

São exemplos de atividades de polícia administrativa as medidas preventivas como a exigência de alvarás e medidas repressivas como a fiscalização tributária.

Já a prestação estatal geradora da taxa dever ser específica e divisível, requisitos que, pela literalidade do texto constitucional, devem ser atendidos cumulativamente para resultar legítima a incidência desse tributo<sup>27</sup>.

### 1.3.3 Contribuições de melhoria

A contribuição de melhoria, ao contrário das demais espécies tributárias, não possui conceituação legal, cabendo à doutrina tal função. O CTN<sup>28</sup>, por sua vez, trouxe os elementos necessários à sua definição e incidência, em seu artigo 81<sup>29</sup>:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Nos dizeres de LEANDRO PAULSEN<sup>30</sup>, “pressupondo tanto a atividade do Estado (realização de obra pública), como o enriquecimento do contribuinte (valorização imobiliária), as contribuições de melhoria apresentam-se como tributos com fato gerador misto”.

Outros aspectos da contribuição de melhoria são delimitados no Decreto-lei nº 195/67, que aborda o tributo a nível de Lei Complementar, *status* que foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988.

---

<sup>26</sup> PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. *Direito Constitucional descomplicado*. 8ª ed. São Paulo: Método, 2012. p. 966.

<sup>27</sup> Idem, p. 967.

<sup>28</sup> BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF: Palácio do Planalto.

<sup>29</sup> SANTOS, Luiz Cesar Rocha. *A contribuição de melhoria e sua utilização por administradores públicos no Brasil*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XX, n. 158, mar 2017. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=18563&revista\\_caderno=26](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=18563&revista_caderno=26)>. Acesso em nov 18.

<sup>30</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 6. ed. Porto Alegre: 2014. E-book. ISBN 978-85-7348-165-0.

### 1.3.4 Empréstimos Compulsórios

Os empréstimos compulsórios estão regulados especificamente no artigo 15 do CTN e no artigo 148 da Constituição Federal. Segundo LEANDRO PAULSEN<sup>31</sup>:

Os empréstimos compulsórios são tributos cujo critério de validação constitucional está na sua **finalidade**: gerar recursos para fazer frente a uma situação de calamidade ou guerra externa ou para investimento nacional relevante e urgente, conforme se extrai do art. 148 da CF. (grifos do autor).

Para a melhor doutrina, a devolução dos valores arrecadados pelo Estado a título de empréstimo compulsório ao contribuinte por meio de prestação futura é uma das principais características do tributo.

### 1.3.5 Contribuições Parafiscais

As contribuições são caracterizadas pela incidência em razão da atuação estatal favoravelmente a um determinado grupo de pessoas, isto é, ações voltadas a uma finalidade específica que se referem a um determinado grupo de contribuintes. PAULSEN expõe ainda<sup>32</sup>:

Designa-se simplesmente por “contribuições” ou por “contribuições especiais” (para diferenciar das contribuições de melhoria) tal espécie tributária de que cuida o art. 149 da Constituição. Já as **subespécies** são definidas em atenção às finalidades que autorizam a sua instituição: a) sociais, b) de intervenção no domínio econômico, c) do interesse de categorias profissionais ou econômicas e d) de iluminação pública. (grifos do autor)

Isto é, as contribuições possuem subespécies, com particularidades inerentes a cada uma. Visto o breve relato das espécies tributárias, é imperiosa uma abordagem mais detalhada do ISS, centro de discussão da presente pesquisa.

## 2 O IMPOSTO SOBRE SERVIÇO DE QUALQUER NATUREZA - ISS

Primeiramente, far-se-á necessário fixarmos os conceitos do ISS, abordando posteriormente as demais características como: natureza jurídica, hipóteses de incidência, entre outras.

---

<sup>31</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 6. ed. Porto Alegre: 2014. E-book. ISBN 978-85-7348-165-0.

<sup>32</sup> *Ibidem*.

COELHO<sup>33</sup> conceitua o imposto como “Imposto que incide sobre prestação de serviços de qualquer natureza realizada em favor de terceiros por profissionais autônomos ou empresas, excetuando-se: os serviços prestados em regime celetista; os serviços prestados em regime estatutário e os autosserviços”. Ou seja, os serviços prestados por pessoas contratadas pela Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT), com vínculo empregatício, não estão sujeitos à tributação do ISS. Da mesma forma não são tributados pelo ISS os serviços prestados pelos servidores públicos vinculados aos regimes estatutários, a exemplo da lei nº 8.112/1990, que instituiu o regime jurídico único dos servidores públicos federais.

Só se permite compreender a materialidade após uma análise minuciosa, outrora já discutida pela doutrina e pela jurisprudência, acerca da expressão nuclear “prestação de serviços”, oriundo do título do tributo – imposto sobre serviços de qualquer natureza.

Contudo, o dispositivo constitucional excepciona dos serviços de qualquer natureza aqueles previstos no art. 155, II, também da Constituição Federal, porquanto sujeitos à tributação pelo ICMS – Imposto sob circulação de mercadorias e serviços<sup>34</sup>.

Logo, estão sujeitos à incidência do ISS os serviços de qualquer natureza, excepcionadas as prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal, além dos serviços de comunicação, posto que sujeitos ao ICMS.

## **2.1. Aspecto Histórico do ISS (Brasil)**

No Brasil Colônia, de acordo com Bernardo Ribeiro de Moraes<sup>35</sup>, o sistema tributário contava com variados e onerosos tributos, recaindo grande parte dessa tributação na extração e na produção de produtos naturais, principal atividade econômica da época.

---

<sup>33</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 616.

<sup>34</sup> PAVANI, Vanessa Roda. *Imposto sobre serviço de qualquer natureza*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 87, abr 2011. Disponível em: <[http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=9492](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9492)>. Acesso em nov 2018.

<sup>35</sup> MORAES. Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviço*. p. 3-4.

O ISS surge como um mecanismo de manutenção de posse de terras. Nesse diapasão, a tributação dos serviços em geral veio inserida na Constituição de 1891 com a denominação de Imposto sobre Indústrias e Profissões (IIP), de competência dos Estados. Neste sentido, Eduardo Sabbag<sup>36</sup> complementa essa afirmação de maneira clara:

Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN ou ISS) é um tributo que veio substituir o mais que secular “Imposto sobre indústrias e profissões” (IIP), inicialmente estadual (a partir da Proclamação da República) e, após a Constituição Federal de 1946, um imposto municipal.

A partir da segunda metade do século XX, vislumbrava-se a necessidade de uma reforma tributária no Brasil, tendo como cenário o governo militar, passo positivo sendo dado com a Emenda Constitucional (EC) nº 18, de 1º de dezembro de 1965, que, pela primeira vez, criou um sistema tributário brasileiro estruturado, com várias modificações nos impostos, trazendo como uma dessas modificações a instituição do então ISS e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS), de competência dos Estados.

Não obstante, diante de tais alterações, as necessidades não estavam completamente satisfeitas, pois incompleta era a legislação no sentido de distinguir as atividades do ISS para com o ICMS, faltando definições para a cobrança do imposto, conforme se verifica no artigo 15 da referida Emenda:

Art. 15. Compete aos Municípios o impôsto sôbre serviços [sic] de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados.

Parágrafo único. Lei complementar estabelecerá critérios para distinguir as atividades a que se refere êste [sic] artigo das previstas no art. 12.

A execução da cobrança das atividades sujeitas ao ISS veio se estabelecer com a publicação da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, como mencionado anteriormente, primordial fonte material de Direito no âmbito tributário.

BAPTISTA<sup>37</sup> conta que o precursor na instituição do ISS decorreu no Município de Fortaleza, no Ceará, com o advento da Lei Municipal n. 3.330, de 30 de novembro de 1966. Com isso, vendo a importância que a instituição do imposto

---

<sup>36</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. E-book. ISBN 978-85-472-1802-7.

<sup>37</sup> BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 48.

trazia para o Município, ganhou o imposto notoriedade se espalhando rapidamente pelos demais cantos do país.

Boa parte da necessidade de definição dos serviços foi sanada, com o advento da Constituição de 1967, impondo a diferença entre as atividades do ICMS com as do ISS. Não obstante, em consequência, um ano após foi editado o Decreto-Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968, exigindo no seu art. 8º, uma lista de serviços tributáveis pelo ISS.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988<sup>38</sup>, o ISS foi instituído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993, disposto no art. 156, inc. III, conforme a seguir:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Com a Emenda Constitucional nº 3 de 1993 o ISS se consolidou, sendo instituído sob a competência tributária dos Municípios.

Por fim, a legislação atual que trata do ISS é a Lei Complementar n. 116, de 1º agosto de 2003, trazendo as regras-matriz e uma relação de atividades passíveis de tributação, tendo várias alterações com a Lei Complementar nº 157/16.

## **2.2. Conceito de serviço como fato gerador do ISS e lista anexa à LC 116/03**

Um dos pontos mais importantes deste estudo de tributação de serviços, mais especificamente, está na conceituação da palavra “serviço” à luz do nosso ordenamento jurídico, diante dos vários conceitos trazidos por parte de outras matérias, como o do direito econômico, direito obrigacional, direito do trabalho, entre outros, além das confusões geradas pelas divergências doutrinárias.

HARADA comenta que “a insegurança jurídica na identificação do fato gerador de cada imposto reside na confusão conceitual”, até porque a legislação tributária brasileira possui, como exemplo, três impostos de competências diferentes: Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) – competência da União -, Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de

---

<sup>38</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) – competência do Estado – e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) – competência do Município. Diante desses três impostos, há diversos equívocos, principalmente entre o ICMS e o ISS.

O ISS possui como fato gerador a prestação de serviços não tributada pelo ICMS e, mais precisamente, aqueles serviços previstos na lista anexa à LC nº 116/2003, ainda que tais serviços não se constituam como atividade preponderante do prestador.

O legislador constitucional, no artigo 156, III, da Carta Magna, elaborou uma norma de eficácia contida, ou seja, previu em seu conteúdo que uma legislação infraconstitucional poderia compor o seu significado, o que fora feito pela LC nº 116/2003.

Logo, não há dúvidas que o fato gerador do ISS é prestação de serviços de qualquer natureza. No entanto, há uma discussão se a lista primária de serviços prevista na LC nº 116/2003 seria taxativa ou exemplificativa, e quaisquer dos posicionamentos apontados implicariam na tributação ou não de novas atividades criadas e prestadas através da tecnologia, a exemplo do *streaming*.

A aludida lista anexa à Lei Complementar possui a função de definir os serviços tributáveis pelo ISS, e a expressão “serviços de qualquer natureza” resta restringida, uma vez que passam a não ser mais “quaisquer serviços”, mas tão somente aqueles previstos no adendo legislativo infraconstitucional<sup>39</sup>.

Não obstante, a LC 116/2003, em respeito à competência tributária dos Municípios para instituição do ISS, estes devem editar legislação específica instituindo o tributo e apresentando sua própria lista de serviços, o que restringe ainda mais o conceito de serviços de “qualquer natureza”<sup>40</sup>.

---

<sup>39</sup> PAVANI, Vanessa Roda. *Imposto sobre serviço de qualquer natureza*. In: Âmbito Jurídico, Rio Grande, XIV, n. 87, abr 2011. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=9492](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9492)>. Acesso em nov 2018.

<sup>40</sup> BRASIL. *Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003*. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em 23 de abr. de 2019.

Verifica-se, pois, que a discussão que hoje recai sobre a incidência ou não do ISS sobre o *streaming* tem início antes do surgimento da aludida atividade, visto que advêm do alcance dado ao significado do termo “serviço”.

Insta pontuar que até existe um conceito de serviço em outro diploma legislativo brasileiro, a Lei nº 8.078/1999, comumente conhecido como Código de Defesa do Consumidor, a saber, “serviço é qualquer atividade fornecida no mercado de consumo, mediante remuneração, inclusive as de natureza bancária, financeira, de crédito e securitária, salvo as decorrentes das relações de caráter trabalhista<sup>41</sup>”.

Contudo, tal definição não foi suficiente como parâmetro para dirimir as controvérsias conceituais do vocábulo “serviços” quando aplicado à égide do direito tributário, mais precisamente relacionada ao fato gerador do ISS.

ESTRADA<sup>42</sup> explica que a palavra “serviço” no sentido econômico amplo se refere às atividades inseridas no setor terciário da economia, explicando ainda que abrange todo e qualquer negócio jurídico que se refira a bens econômicos imateriais. Não obstante, afirma que a legislação europeia prevê o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), adotando a seguinte assertiva: tudo aquilo que não for entrega de bens, é serviço.

O motivo de adotar esse método de forma residual para analisar se serviço é qualquer atividade que não for entrega de bens é ilustrada por Xavier de Basto<sup>43</sup>:

O legislador comunitário guardou-se de dar uma definição positiva de prestação de serviços e optou por uma definição “residual” ou “negativa”: É prestação de serviços o que não for “entrega de bens”. Compreende-se o expediente. Um conceito “positivo” de prestação de serviços seria muito difícil de recortar, correndo-se sempre o risco de deixar a descoberto operações que relevam da atividade econômica a que o IVA se quer aplicar. Com o conceito residual, a incidência do IVA ganha uma vocação de universalidade de aplicação que uma definição positiva de prestação de serviços dificilmente conseguiria.

---

<sup>41</sup> BRASIL. *Lei nº 8.078/1990 – Código de Defesa do Consumidor*. Palácio do Planalto. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L8078compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8078compilado.htm). Acesso em 28 nov 2018.

<sup>42</sup> ESTRADA, Roberto Duque. *Os limites constitucionais da tributação dos serviços*. Revista Consultor Jurídico. Disponível em <[https://www.conjur.com.br/2012-set-26/consultor-tributario-limites-constitucionais-tributacao-servicos#\\_ftnref3](https://www.conjur.com.br/2012-set-26/consultor-tributario-limites-constitucionais-tributacao-servicos#_ftnref3)>, acesso em 01 de novembro de 2018.

<sup>43</sup> BASTO, J. G. Xavier de, (1991), *A tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional: lições sobre harmonização fiscal na comunidade Económica Europeia*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, p. 12.

Com o intuito de minimizar as divergências semânticas oriundas da amplitude do termo “serviços” para fins tributários, foram desenvolvidas três correntes de pensamentos, sintetizadas por ROBINSON S. BARREIRINHAS<sup>44</sup> e citadas por FARINA em suas considerações sobre o ISS e a lista de serviços.

Uma das correntes é baseada na tese literalista, a qual se atém a letra do disposto no artigo 156, III, da Constituição Federal de 1988, afirmando que serviço é toda atividade definida na Lei Complementar<sup>45</sup>. Tal teoria, no entanto, não é suficiente para mitigar as controvérsias conceituais do termo, posto que a divergência hoje seja pautada principalmente no alcance das denominações trazidas pela LC 116/2003, restando, pois, refutada.

A segunda corrente consiste na defesa da tese econômica, que aponta como conceito de serviço “produto de atividade humana destinada à satisfação de uma necessidade, [...] mas que não se apresenta sob a forma de bem material”, apresentado por FARINA<sup>46</sup> em alusão a BERNARDO RIBEIRO DE MORAES, cuja transcrição se faz necessária:

Já vimos que serviço é a atividade realizada, da qual não resulta um produto material industrial ou agrícola. Para a ciência econômica, a atividade que interessa é a que se dirige para a produção de bens econômicos (criação de bens úteis), que podem ser tanto bens materiais como bens imateriais. Levando-se em conta esse resultado da atividade sob a forma de bem imaterial, chegamos ao conceito de serviço. (...) O ISS é, assim, um imposto sobre serviços de qualquer natureza, ou melhor, um imposto que recai sobre bens imateriais que circulam. Grava a venda de serviços. Exame superficial da lista de serviços, baixada pelo Decreto-lei n. 406 de 1968, nos aponta uma série enorme de atividades admitidas como serviços, mas que não se enquadram como “prestação de serviços” (conceito de direito civil). São elas: locação de bens móveis, diversões públicas, publicidade, hospedagem, venda de bilhetes de loteria, etc. Tal fato evidencia ser o ISS um imposto que grava exclusivamente serviços, podendo abranger todas as atividades de venda de bens imateriais, inclusive as de fornecimento de trabalho. Em outras palavras, o ISS não se

---

<sup>44</sup> BARREIRINHAS, Robinson S. *Definição de Serviços para Fins de Tributação pelo ISS*, In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 104, p. 74-87 *apud* FARINA, Laura Margareth. *O ISS e a Lei Complementar 116/2003: algumas considerações*. Curso de Direito da Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2004. Disponível em: <<https://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/41235/M430.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em 28 nov de 2018.

<sup>45</sup> *Idem*.

<sup>46</sup> Doutrina e prática do imposto sobre serviços, p. 84 *apud* FARINA, Laura Margareth. *O ISS e a Lei Complementar 116/2003: algumas considerações*. Curso de Direito da Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2004. Disponível em: <<https://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/41235/M430.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em 28 nov de 2018.



restringe, quanto ao seu objeto, apenas às hipóteses de “prestação de serviços” (conceito civil)<sup>47</sup>.

Tal corrente também restou refutada na medida em que juristas, como MAÇAL JUSTEN FILHO<sup>48</sup>, alegam ser descabido aplicar um conceito não técnico para um vocábulo técnico, cujo significado deveria derivar exclusivamente do ordenamento jurídico-constitucional, justificando-se pelo disposto no artigo 110 do CTN<sup>49</sup> segundo o qual:

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Por fim, está a tese civilista, por ora defendida por BARREIRINHAS<sup>50</sup> como a tese mais acertada, uma vez que “defende que a definição de serviço tributável pelo ISS corresponde à prestação de serviço tipificada pelo Código Civil Brasileiro, em que o ‘fazer’ prevalece sobre o ‘dar’”.

A partir de tal corrente, restringe-se o conceito de “serviços” à prestação de fazer, sem menção a qualquer bem ou mercadoria. Este, inclusive, é o entendimento adotado pelo STF<sup>51</sup>, conforme ementa abaixo:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISSQN. ART. 156, III, CRFB/88. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA. ARTIGOS 109 E 110 DO CTN. AS OPERADORAS DE PLANOS PRIVADOS DE ASSISTÊNCIA À SAÚDE (PLANO DE SAÚDE E SEGURO-SAÚDE) REALIZAM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO SUJEITA AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA-ISSQN, PREVISTO NO ART. 156, III, DA CRFB/88. 1. O ISSQN incide nas atividades realizadas pelas Operadoras de Planos Privados de Assistência à Saúde (Plano de Saúde e Seguro-Saúde). 2. **A coexistência de conceitos jurídicos e extrajurídicos passíveis de recondução a um mesmo termo ou expressão, onde se requer a definição de qual conceito prevalece, se o jurídico ou o extrajurídico, impõe não deva ser excluída, a priori, a**

<sup>47</sup> *Ibidem*, p. 84-85.

<sup>48</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *O imposto sobre serviços na constituição*. p. 74.

<sup>49</sup> BRASIL. *Lei 5.172/1966. Código Tributário Nacional*. Palácio do Planalto. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm)>. Acesso em nov 2018.

<sup>50</sup> BARREIRINHAS, Robinson S. *Definição de Serviços para Fins de Tributação pelo ISS*, In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 104, p. 75 *apud* FARINA, Laura Margareth. *O ISS e a Lei Complementar 116/2003: algumas considerações*. Curso de Direito da Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2004. Disponível em:

<<https://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/41235/M430.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em 28 nov de 2018.

<sup>51</sup> BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE 651703*, Relator (a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno, julgado em 29/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017.

**possibilidade de o Direito Tributário ter conceitos implícitos próprios ou mesmo fazer remissão, de forma tácita, a conceitos diversos daqueles constantes na legislação infraconstitucional, mormente quando se trata de interpretação do texto constitucional.** 3. O Direito Constitucional Tributário adota conceitos próprios, razão pela qual não há um primado do Direito Privado. 4. O art. 110, do CTN, não veicula norma de interpretação constitucional, posto inadmissível interpretação autêntica da Constituição encartada com exclusividade pelo legislador infraconstitucional. 5. O conceito de prestação de “serviços de qualquer natureza” e seu alcance no texto constitucional não é condicionado de forma imutável pela legislação ordinária, tanto mais que, de outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo a gerar confusão entre os planos normativos. 6. **O texto constitucional ao empregar o signo “serviço”, que, a priori, conota um conceito específico na legislação infraconstitucional, não inibe a exegese constitucional que conjura o conceito de Direito Privado.** 7. A exegese da Constituição configura a limitação hermenêutica dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional, por isso que, ainda que a contraposição entre obrigações de dar e de fazer, para fins de dirimir o conflito de competência entre o ISS e o ICMS, seja utilizada no âmbito do Direito Tributário, à luz do que dispõem os artigos 109 e 110, do CTN, novos critérios de interpretação têm progressivamente ampliado o seu espaço, permitindo uma releitura do papel conferido aos supracitados dispositivos. [...] **14. O critério econômico não se confunde com a vetusta teoria da interpretação econômica do fato gerador, consagrada no Código Tributário Alemão de 1919, rechaçada pela doutrina e jurisprudência, mas antes em reconhecimento da interação entre o Direito e a Economia, em substituição ao formalismo jurídico, a permitir a incidência do Princípio da Capacidade Contributiva.** **15. A classificação das obrigações em “obrigação de dar”, de “fazer” e “não fazer”, tem cunho eminentemente civilista, como se observa das disposições no Título “Das Modalidades das Obrigações”, no Código Civil de 2002 (que seguiu a classificação do Código Civil de 1916), em: (i) obrigação de dar (coisa certa ou incerta) (arts. 233 a 246, CC); (ii) obrigação de fazer (arts. 247 a 249, CC); e (iii) obrigação de não fazer (arts. 250 e 251, CC), não é a mais apropriada para o enquadramento dos produtos e serviços resultantes da atividade econômica, pelo que deve ser apreciada cum grano salis [...]. (Grifo nosso)**

Dessa forma, o entendimento trazido pela corrente civilista é o que tem sido adotado pela jurisprudência pátria, tendo o julgado acima inclusive afastado a teoria econômica.

O STF<sup>52</sup> também assentou entendimento no sentido de que a lista de serviços anexa à Lei Complementar possui caráter taxativo, embora seja possível interpretação ampla dos seus tópicos:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO. I. - É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87. II. -

<sup>52</sup> BRASIL, STF. RE 361.829, 2ª Turma, de 13.12.2005.

Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. - Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87. IV. - RE conhecido e provido.

### 2.3. Súmula Vinculante n. 31 do STF

Insta pontuar, também, a súmula 31 do STF, que reconheceu a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre a locação de bens móveis, a saber, “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis”<sup>53</sup>.

A Suprema Corte, ao assentar o entendimento da Súmula 31, argumentou que o ISS apenas poderia incidir sobre obrigações de fazer, fazendo alusão à corrente civilista outrora citada, não sendo possível, por exemplo, incidir ISS sobre a locação de veículos automotores, cuja atividade consiste na obrigação de dar ou entregar<sup>54</sup>.

Apesar de tal entendimento, ainda reside controvérsia em relação à lista de serviços no âmbito doutrinário. ATALIBA<sup>55</sup>, por exemplo, dispõe que a lista nem deveria existir e que não é nem taxativa nem exemplificativa, mas meramente sugestiva. Que a lista só terá aplicabilidade nas áreas de conflito entre leis, onde se aplica a regulação de lei complementar, que gozará nessas situações de presunção de constitucionalidade.

Portanto, na ementa supramencionada do julgado do RE 651.703, tem-se que a suprema corte firmou o entendimento na acepção de que o conceito de “serviço” tributável pelo ISS está relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, obtida pelo exercício de atividades materiais ou imateriais feitas com habitualidade e intuito de lucro, que pode estar atrelada ou não à entrega de bens. Consequentemente, conforme conceito fixado pelo STF, a existência de uma obrigação de fazer é irrelevante para incidência do ISS, inexistindo, portanto, impedimentos à incidência do ISS sobre a atividade<sup>56</sup> de *streaming*.

<sup>53</sup> BRASIL, STF. Súmula 31. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1286>>. Acesso em 28 de nov de 2018.

<sup>54</sup> *Idem*.

<sup>55</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipóteses de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 54

<sup>56</sup> Nota-se a utilização da palavra “atividade” ao invés de “serviço”, tendo em vista toda a insegurança jurídica que norteia a caracterização do *streaming* como obrigação de fazer.

ALDEMARIO CASTRO ARAUJO<sup>57</sup>, com diversos argumentos e excelente análise crítica diante do conceito de serviço editado pela Súmula Vinculante n. 31, afirma que:

Ao editar a Súmula Vinculante n. 31 o Supremo Tribunal Federal insistiu em profundo e lamentável equívoco. [...] Com efeito, adotou uma noção historicamente superada e estática de serviço, identificado tão somente como “obrigação de fazer” ou “atividade humana em benefício alheio”. Ademais, buscou, também de forma reprovável, transportar para a Constituição e para o direito tributário um dos sentidos (mais restritivo) da noção de serviço, considerando de forma indevida uma suposta obrigatoriedade do universo tributário acolher as construções do direito privado sem modificações. O vocábulo serviço inscrito na Constituição não pode ser tomado como um conceito, uma categoria fechada e imóvel, notadamente no tempo, de notas e características inafastáveis. A noção constitucional de serviço deve ser vista como um tipo, justamente uma categoria aberta para apreender em sua descrição os movimentos e transformações da realidade econômico-social. [...] Por conseguinte, a locação de bens móveis enquadra-se no tipo constitucional-tributário demarcado pelo termo ou vocábulo serviço e, na medida da previsão em lei complementar específica, pode ser gravada pelo imposto sobre serviços.

Diante disso, a competência constitucional dada ao Município para tributar serviços de qualquer natureza, a incidência do ISS só poderá alcançar o que juridicamente se possa qualificar como “serviço”. Diante de todo exposto acerca da natureza jurídica do *streaming*, por hora, é constatada a constitucionalidade da incidência do imposto sobre essa atividade.

Tais posicionamentos serão ainda abordados quando da análise do *streaming*, em tópico específico.

## 2.4. Hipóteses de incidência do ISS

Conforme descreve ATALIBA<sup>58</sup>, a ‘hipótese de incidência é a descrição hipotética e abstrata de um fato. É parte da norma tributária. É o meio pelo qual o legislador institui um tributo. “Está criado um tributo, desde que a lei descreva sua hipótese de incidência, a ela associando o mandamento ‘pague”’.

Sabe-se que há uma divisão das hipóteses de incidência, nos aspectos material, temporal, pessoal, quantitativo e espacial. No ISS, conforme já enfatizado, temos a LC nº 116/03 trazendo a regra, conforme a seguir.

### 2.3.1. Aspecto material

<sup>57</sup> CASTRO, Aldemario Araujo. *Uma análise crítica acerca da idéia de serviço consagrada na Súmula vinculante 31 do STF*. Revista a Procuradoria da Fazenda Nacional. Ano 1, N. 1, 2010m p. 136.

<sup>58</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipóteses de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 66.

Geralmente é definido por um verbo e um complemento, determinando a tipicidade da tributação, que é o núcleo para a imposição.

Conforme declaração de ATALIBA<sup>59</sup> “este aspecto dá, por assim dizer, a verdadeira consistência da hipótese de incidência. Contém a indicação de sua substância essencial, que é o que de mais importante e decisivo há na sua configuração”.

A Constituição Federal de 1988 define a materialidade do ISS como sendo a própria prestação do serviço, diferenciando dos serviços sujeitos ao ICMS, conforme lista anexa da LC nº 116/03.

BARRETO<sup>60</sup> afirma que o serviço tributável é o “desempenho de atividade economicamente apreciável, sem subordinação, produtiva de utilidade para outrem, sob regime de direito privado, com fito de remuneração, não compreendido na competência de outra esfera de governo”.

### 2.3.2. Aspecto temporal

Este aspecto considera-se o momento no tempo em que nasce a devida obrigação. Para CARVALHO<sup>61</sup>, é “o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária”.

ATALIBA<sup>62</sup> complementa que “se o legislador se omitir, estará implicitamente dispondo que o momento a ser considerado é aquele em que o fato material descrito ocorre (acontece). Deve-se entender, pois, que sempre há aspecto temporal da hipótese de incidência”.

Verificamos a descrição deste aspecto no artigo 116 do CTN, tendo em vista que não há definição de forma específica na LC nº 116/2003.

---

<sup>59</sup> *Idem, Ibidem.* p. 106.

<sup>60</sup> BARRETO, A., 2009. p. 35.

<sup>61</sup> CARVALHO, P. de B., 2010. p.327.

<sup>62</sup> ATALIBA, G., 209. p. 95.

Assim dispõe o art. 116 do CTN<sup>63</sup>:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Ou seja, nada mais é do que quando se instala a obrigação tributária, sendo o momento que será aplicado à lei tributária.

### 2.3.3. Aspecto espacial

Temos a conceituação de ATALIBA<sup>64</sup> como “a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explícita ou implicitamente na hipótese de incidência, relevantes para a configuração do fato imponible”.

FABRETTI<sup>65</sup> indica que “quanto ao local em que deve ser recolhido o ISS, a discussão vem de longa data. Há inúmeras leis municipais e decisões judiciais divergentes sobre o local onde é devido o ISS, ou seja, se no Município do estabelecimento do prestador ou naquele em que o serviço for efetivamente prestado”.

Para MARTINS e RODRIGUES<sup>66</sup> “o local da prestação de serviços talvez seja um dos pontos mais controvertidos do ISS”.

Desta forma, entendemos que as previsões, tanto do Decreto-Lei nº 406/68, artigo 12, “a”, quanto da LC nº 116/03, artigo 3º, I, no sentido de que o serviço tributável pelo ISS tem-se por realizado no Município onde esteja localizado o estabelecimento prestador, estão em absoluto acordo com a Constituição e caracterizam-se como típicas normas gerais de direito tributário, na forma do artigo

<sup>63</sup> Brasil. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

<sup>64</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipóteses de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 68.

<sup>65</sup> FABRETTI, L. C., 2008. P. 104.

<sup>66</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva e RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *O ISS e o local da prestação de Serviços – Lei Complementar 116/03*, In MARTINS, Ives Gandra (org) e PEIXOTO, Marcelo Magalhães (org), ISS: Lei Complementar 116/03, Curitiba: Juruá, 2004. P. 243.

146, I, da Constituição, com algumas exceções que são devido no local da prestação.<sup>67</sup>

#### 2.3.4. Aspecto pessoal

Para este aspecto há dois polos configurados; como sujeito ativo – credor, a quem a obrigação deve ser paga-, no caso da relação tributária será algum ente federativo (União, Estados, Distrito Federal ou Município) que tem o dever de tributar, de acordo com sua competência; e o sujeito passivo configurado como devedor da relação, devendo honrar com sua obrigação, identificado como contribuinte ou responsável.

ATALIBA<sup>68</sup> ensina que “o aspecto pessoal é o atributo da hipótese de incidência que determina o sujeito ativo da obrigação tributária respectiva e estabelece os critérios para fixação do sujeito passivo”.

CARVALHO<sup>69</sup> leciona que o sujeito ativo “é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária”, e o sujeito passivo é “a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais”.

Diferente dos aspectos anteriormente explanados não se encontra dificuldades para esta definição, tendo em vista que o próprio texto legal, o CTN, faz menção, conforme a seguir:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

[...]

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.<sup>70</sup>

Contudo, por mais que o contribuinte seja o prestador do serviço, temos a possibilidade de, mediante lei, atribuir tal responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, configurando como sujeito passivo indireto, tendo em vista que a

---

<sup>67</sup> NUNES, Renato. PASCHOALINI, Carolina. *STJ precisa rever entendimento sobre local de incidência de ISS*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-ago-27/opiniao-stj-rever-entendimento-local-incidencia-iss>>. Acesso em 28 de novembro de 2018.

<sup>68</sup> ATALIBA, G., 209. P. 82.

<sup>69</sup> CARVALHO, P. de B., 2010. P.364.

<sup>70</sup> BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966.

responsabilidade passa do contribuinte (prestador do serviço) ao responsável (tomador do serviço).

### 2.3.5 Aspecto quantitativo

O aspecto quantitativo determina o quantum devido, ou seja, especifica o quanto o contribuinte poderá pagar e o quanto o sujeito ativo deverá exigir; é composto pela base de cálculo e alíquota.

CARVALHO<sup>71</sup> leciona que:

Uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador. Para tanto, recebe a complementação de outro elemento que é a alíquota, e da combinação de ambos resulta a definição do *debitum* tributário. Sendo a base de cálculo uma exigência constitucionalmente obrigatória, a alíquota, que com ela se conjuga, ganha, também, foros de entidade indispensável. Carece de sentido a existência isolada de uma ou de outra.

Para BARRETO<sup>72</sup>, a base de cálculo “espelha o critério abstrato uniforme e genérico de mensuração das realidades que se pretende medir. Em outras palavras, base de cálculo é o padrão, critério ou referência para medir um fato tributário”.

Quanto à alíquota, MACHADO<sup>73</sup> conceitua como “a relação existente entre a expressão quantitativa, ou mensurável, do fato gerador e o tributo correspondente”, complementando ainda que “como na generalidade dos casos a expressão quantitativa do tributo é uma expressão monetária e a relação entre ela e o valor do tributo é indicada em percentagem, costuma-se dizer que a alíquota é o percentual que, aplicado sobre a base de cálculo, nos indica o valor do imposto devido”.

A alíquota do ISS deve ser definida por meio de Lei complementar, conforme inciso I do § 3º do art. 156 da Constituição Federal. A LC nº 116/03 fixou o teto máximo de 5% (cinco por cento) quanto ao ISS, não mencionando alíquota mínima. Com isso, Emenda Constitucional n. 37, de 12 de junho de 2002, dispôs a porcentagem de 2% enquanto não houvesse uma fixação de outra alíquota mínima por lei complementar. Com a LC nº 157/2016, foi fixada a alíquota mínima de 2%.

---

<sup>71</sup> CARVALHO, P. de B., 2010, p.392.

<sup>72</sup> BARRETO, A., 2009, p. 363.

<sup>73</sup> MACHADO, H. de B., 2006, p. 155.



Apesar das divergências doutrinárias quanto à disposição dessa alíquota mínima, atualmente considera-se a alíquota do ISS entre o percentual de 2% (dois por cento) a 5% (cinco por cento), conforme a LC nº 116/03, conjugada com a EC n. 37/02.

### 3. TECNOLOGIA *STREAMING* E A TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA

Os avanços na tecnologia provocaram avanços na sociedade e o surgimento de novos serviços. Com a popularização da internet, hábitos antigos como ir até a locadora de fitas de vídeo para assistir filmes fora dos cinemas praticamente entraram em extinção ao passo que serviços como a Netflix surgiram. Hoje, não apenas filmes e vídeos, mas informação e diversos outros conteúdos são compartilhados via internet.

Conforme dito pelo professor Renato Opice Blum<sup>74</sup> em audiência pública no Supremo Tribunal Federal em 2017, “a evolução da tecnologia está acontecendo de forma muito rápida e há uma falta de educação digital em todos os setores”.

Entende-se *streaming* por uma forma de transmissão de som e imagem (áudio e vídeo) por meio de uma rede qualquer de computadores sem a necessidade de efetuar *downloads* do que está se vendo e/ou ouvindo, pois neste método a máquina recebe as informações ao mesmo tempo em que as repassa aos usuários de maneira direta<sup>75</sup>.

#### 3.1 Conceito e considerações sobre o *streaming*

Sumariamente, o *streaming* pode ser conceituado como a tecnologia consistente no fluxo contínuo de dados, informações, imagens e sons por meio da internet, se definindo como uma transmissão em tempo real.<sup>76</sup> Não existem dúvidas de que o serviço decorre do dinamismo tecnológico que trouxe diversas mudanças

<sup>74</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. *Para professor, legislação sobre internet precisa acompanhar avanços tecnológicos*. Junho de 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=345509>>. Acesso em 25 mar 2019.

<sup>75</sup> LINHARES, Jonathan Lopes de Santana. *Da Inconstitucionalidade Tributária dos Serviços de Streaming*. ASCES/UNITA. Caruaru, 2018.

<sup>76</sup> SIQUEIRA, Lucas. *A natureza jurídica do streaming e a legitimidade da incidência do ISSQN sobre tal atividade*. Publicado em 10/2018. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/69981/a-natureza-juridica-do-streaming-e-a-legitimidade-da-incidencia-do-issqn-sobre-tal-atividade>>. Acesso em nov 2018.

drásticas ao mundo virtual, inclusive em atividades simples como ouvir músicas em aparelhos portáteis e assistir filmes.

O que diferencia o *streaming* das demais atividades disponíveis no mercado é que o *streaming* há uma transferência de dados em tempo real por meio do acesso da internet, enquanto que as demais devem, necessariamente, baixar o arquivo para reprodução.

Diante dessa diferença, há ainda uma discussão no fato de que o usuário apenas contrataria o direito à execução para fins domésticos do arquivo, enquanto durar os direitos decorrentes da sua assinatura<sup>77</sup>.

Conforme assevera GONZALEZ<sup>78</sup>:

A outra maneira de reproduzir mídia em um media player ou computador é baixar o arquivo. Quando a mídia é baixada de um site, o arquivo é salvo no disco rígido do seu computador ou da mídia. Quando você baixa um arquivo, você pode reproduzir a mídia mais tarde. As faixas de corrente de mídia, como as *smarts*, os reprodutores de discos Blu-ray, não possuem armazenamento interno, portanto, você não pode baixar os arquivos diretamente para eles para reprodução posterior.

Portanto, a execução imediata do arquivo sem o *download* que caracteriza o *streaming* e o armazenamento do mesmo no disco rígido do dispositivo executor é o que torna essa nova tecnologia uma atividade diferenciada das demais já conhecidas.

ROMANI<sup>79</sup> contribui da seguinte maneira:

No *streaming*, o serviço é montado a partir das preferências de uma pessoa, assim como ocorre na venda de discos. Um cidadão usa o mesmo serviço que o outro na mesma hora, no mesmo lugar, cada um em sua conta pessoal. Jamais a seleção que será oferecida a um será a mesma que ao outro. Mesmo se dois indivíduos acessarem a mesma playlist de um mesmo serviço ao mesmo tempo, a música ou o momento da música em que cada um ouvir será diferente', diz Luciana Pegorer, diretora executiva da Associação Brasileira da

<sup>77</sup> SIQUEIRA, Lucas. *A natureza jurídica do streaming e a legitimidade da incidência do ISSQN sobre tal atividade*. Publicado em 10/2018. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/69981/a-natureza-juridica-do-streaming-e-a-legitimidade-da-incidencia-do-issqn-sobre-tal-atividade>>. Acesso em nov 2018.

<sup>78</sup> GONZALEZ, Barb. *The Difference Between Streaming and Downloading Media*, 2017. Disponível em <<https://www.lifewire.com/difference-between-streaming-anddownloading-media-1847372>>. Acesso em nov 2018.

<sup>79</sup> ROMANI, Bruno. *Como a modificação na lei de direitos autorais pode deixar seu Spotify mais caro?* Noisey, 1 abr 2016. Disponível em: <[https://noisey.vice.com/pt\\_br/article/6vdwex/leis-de-direitos-autorais-spotify](https://noisey.vice.com/pt_br/article/6vdwex/leis-de-direitos-autorais-spotify)> Acesso em: 28 nov. 2018

Música Independente, entidade que reúne gravadoras e selos independentes.

Não se pode olvidar que tal atividade reduziu em muito as perdas que a indústria sofria com a pirataria, ao passo que todos os dispositivos de armazenamento anteriores eram de fácil reprodução, com baixo custo e possuía acesso facilitado no mercado ilegal. O *streaming* facilitou o acesso à informação, tornando desnecessária a cópia das mídias para outros dispositivos de armazenamento, bem como simplificou a execução, tornando desnecessária a utilização de dois ou mais dispositivos para executar os dados, como ocorria com o DVD.

O *streaming* não apenas reduziu drasticamente a pirataria, mas possui também outras vantagens, conforme coloca LINHARES<sup>80</sup>.

As principais prestadoras do serviço de *streaming* utilizam de meios legais para a transmissão de conteúdo regularizando assim a situação com direitos autorais e taxas referentes a reprodução de conteúdo, e com a grande preocupação em torno de formas de viver sem agredir o meio ambiente a tecnologia de *streaming* vem de braços dados com a utilização de recursos de forma consciente, como exposto no relatório da Federação internacional da indústria fonográfica (International Federation of the Phonographic Industry) divulgado em abril de 2016.

Isto é, o *streaming* contribui para a regularidade da garantia dos direitos autorais, assim como para o meio ambiente, posto que a produção de mídias descartáveis como CD e DVD tornou-se desnecessária.

Além da vantagem mencionada, há um custo benefício da utilização do *streaming*, já que, geralmente, o pagamento é realizado por um filme ou seriado, por exemplo, ou ainda, por meio de uma assinatura mensal trazendo consigo uma gama de filmes, séries e documentários em seu ambiente. Antes, por cada DVD locado ou comprado sairia bem mais caro do que a utilização desta atividade. Dentre as suas novidades, os exemplos mais notáveis são: Netflix, Spotify, Crackle, Youtube, Google Play, Deezer, entre outros, que fornecem assinaturas com preços a partir/em torno de R\$ 16,90 (dezesesseis reais e noventa centavos).

Neste sentido, o *streaming* é uma opção alternativa ao *download* que até possibilita a transferência de dados virtuais, mas necessita que esses dados sejam

---

<sup>80</sup> LINHARES, Jhonatan Lopes de Santana. *Da Inconstitucionalidade Tributária dos Serviços de Streaming*. ACES/UNITA. Caruau, 2018.

transferidos ao instrumento receptor. Assim, não é possível consumir o conteúdo de forma concomitante à sua transmissão via *download*<sup>81</sup>.

Ainda sobre a distribuição de dados por meio de pacotes ao consumidor, o *streaming* não armazena a mídia que reproduz. GRUPENMACHER<sup>82</sup> defende, desde já, que não há obrigação de fazer, de natureza física ou intelectual, desenvolvida sob regime de direito privado, afirmando não existir serviço prestado, sendo essa natureza jurídica abordada em tópico específico.

Para Clemente<sup>83</sup>, o *streaming* compreende três fases: 1) a produção ou captação do conteúdo multimídia; 2) a distribuição do conteúdo multimídia e 3) o consumo desse conteúdo. Inicialmente, as empresas voltadas ao oferecimento do *streaming* produzem ou compram os direitos autorais do conteúdo a ser divulgado. É o exemplo da netflix, que possui obras originais de produção própria e outras adquiridas de terceiros. Em seguida, todo o conteúdo é disponibilizado numa plataforma online cujo acesso geralmente ocorre pelo ingresso a determinados sites via web que contam com a plataforma *streaming*. Por fim, o servidor passa por *streaming* o arquivo escolhido pelo consumidor e a reprodução do conteúdo começa.

Esse servidor que faz a transmissão do conteúdo audiovisual de forma fracionada, isto é, o consumidor recebe o conteúdo em pequenos pedaços que vão se realinhando de acordo com o que o título é exibido na plataforma e é remontado. Assim, a transmissão é feita de forma mais rápida e, caso seja feita de maneira muito acelerada, a informação fica armazenada em um espaço virtual denominado *Buffer*, de forma momentânea, aguardando a reprodução integral. Se, contudo, a reprodução do arquivo acontecer em velocidade superior à transmissão, a

---

<sup>81</sup> CARDOSO, Bárbara França. *O Streaming como ferramenta de combate à pirataria de músicas digitais*. 2016. 54f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2016, p. 9 *apud* FREIRE, Bianca Reis. *Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira*. Trabalho. Universidade Federal de Lavras. MG, 2018. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>>. Acesso em 06 de abril de 2019.

<sup>82</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Incidência de ISS sobre streaming é inconstitucional*. Consultor Jurídico. São Paulo, 20 dez. 2016. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-gruppenmacher-iss-streaming-inconstitucional>>. Acesso em: 28 nov. 2018.

<sup>83</sup> CLEMENTE, Ricardo Gomes. *Uma Solução de Streaming de Vídeo para Celulares: Conceitos, Protocolos e Aplicativo*. 2006, UFRJ *apud* FREIRE, Bianca Reis. *Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira*. Trabalho. Universidade Federal de Lavras. MG, 2018. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>>. Acesso em 06 de abril de 2019.

transmissão acaba sofrendo algumas suspensões até que o carregamento efetivo do arquivo aconteça<sup>84</sup>.

Portanto, o que de fato diferencia o *streaming* do *download*, por exemplo, é justamente que o arquivo não é transferido para o dispositivo receptor, e isso traz diversas vantagens. A principal é a possibilidade de transmissão simultânea de arquivos, como as famosas *lives*, em que a imagem captada via câmera pode ser transmitida para outra pessoa do outro lado do mundo instantaneamente.

Já o *streaming* feito sem transmissão ao vivo, como a Netflix – o exemplo mais citado nesse trabalho – é denominado *streaming on demand*. Nesse sentido, NAZIL<sup>85</sup> escreve:

[...] a transmissão vem diretamente de uma câmera ou microfone, e ocorre tão somente naquele momento, uma vez que o conteúdo que está sendo consumido pelo usuário não provém de dados em arquivos, mas em uma transmissão que ocorre em tempo real, só sendo disponível no momento em que ocorre a filmagem do evento que está sendo transmitido [...]

Nesta abordagem, o cliente tem total controle do fluxo de transmissão, permitindo ações como parar, continuar e reiniciar. Tem-se, portanto, que o *streaming* constitui nova maneira de oferecer a transmissão de dados, sendo imperioso que o ordenamento jurídico se adeque a essa nova realidade, principalmente no campo tributário.

### 3.2 Da Tributação do *Streaming* - ICMS ou ISS

O constituinte originário quando da repartição de competências tributárias elencou a tributação sobre o consumo em três diferentes aspectos: indústria, comércio e prestação de serviços<sup>86</sup>. A fim de tributar tais vertentes, o texto constitucional criou o Imposto sobre Serviços (ISS), de competência Municipal; o

<sup>84</sup> Idem.

<sup>85</sup> NAZIL, Bento Neto. *A incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (iss) sobre o streaming – (in)constitucionalidade do projeto de lei complementar n. 366/2013*. UFSC. Florianópolis, 2016. Disponível em: <<https://core.ac.uk/download/pdf/78547727.pdf>>. Acesso em 06 de abril de 2019.

<sup>86</sup> FREIRE, Bianca Reis. *Análise da tributação do streaming à luz da legislação tributária brasileira*. Universidade Federal de Lavras, 2018. p. 21. Disponível em: <<http://repositorio.ufla.br/bitstream/1/31395/1/Bianca%20Reis%20Freire%20-%20TCC.pdf>>. Acesso em 07 de abril de 2019.

Imposto sobre Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência estadual e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de competência da União.

O ICMS tem previsão no artigo 155, II, parágrafo 2º, incisos IV e V da Constituição Federal e, como os demais tributos, cabe à lei complementar definir seu fato gerador, contribuintes, substitutos tributários, regime de compensação, entre outros, nesses termos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
 [...]
 II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;  
 § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:  
 [...]
 IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;  
 V - é facultado ao Senado Federal:  
 a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;  
 b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;  
 [...]

As alíquotas máxima e mínima são definidas por Resolução do Senado Federal, na LC nº 87/1996, e na celebração de convênios entre os estados de competência do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que estabelecem os benefícios fiscais que podem ser aplicados<sup>87</sup>.

É perceptível a complexidade do ICMS apenas ao analisar a quantidade de dispositivos descritos na Constituição Federal. Desta feita, o mesmo será analisado limitadamente aos aspectos que interessam à presente pesquisa, a fim de verificar a possibilidade de tributação do *streaming* via ICMS, mercadoria e serviços, ao passo que os transportes não convêm mencionar.

Didaticamente, o próprio nome do imposto traduz sua base nuclear, isto é, o fato gerador do ICMS é a circulação de mercadoria ou prestação de serviços

---

<sup>87</sup> PINTO, Tiago Zardo Chagas. *Conflito de Competência entre o ISS e o ICMS*. Faculdade São Francisco de Assis. Porto Alegre, 2018. p. 8.

interestadual ou intermunicipal de transporte e de comunicação, ainda que iniciados no exterior<sup>88</sup>.

Neste aspecto, existem diversas bases econômicas tributáveis pelo ICMS: a) operações de circulação de mercadorias; **b) operações mistas de circulação de mercadorias e prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios**; c) prestação de serviços de transporte interestadual e municipal; d) prestação de serviços de comunicação; e) importação de bens e mercadorias; f) importação de serviços<sup>89</sup>. (grifos nossos)

PAULSEN<sup>90</sup> doutrina que “operações são negócios jurídicos; circulação é a transferência de titularidade e não apenas a movimentação física; mercadoria são bens objeto de comércio”. SABBAG<sup>91</sup>, por sua vez, aduz que na circulação “o bem sai da titularidade de um sujeito e passa à titularidade de outro”.

Nesse passo, não existiria circulação na tecnologia *streaming*, posto que, conforme já afirmado, os arquivos reproduzidos por tal tecnologia não são transferidos de sua plataforma de origem para outra plataforma, como ocorre no *download*.

Mercadoria, por sua vez, “é a coisa que se constitui objeto de uma venda”, mais especificamente produto + mercancia<sup>92</sup>. Portanto, para efetiva incidência do ICMS é necessária à mercadoria, objeto de um negócio jurídico, que haja a transferência de titularidade.

O STJ<sup>93</sup> inclusive já sumulou entendimento de que “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento da mercadoria para um outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

O ICMS também incide sobre os serviços de comunicação ainda que as prestações se iniciem no exterior<sup>94</sup>. Para o STJ<sup>95</sup>, a prestação dos serviços de

---

<sup>88</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. E-book. ISBN 978-85-472-1802-7.

<sup>89</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 6. ed. Porto Alegre: 2014. E-book. ISBN 978-85-7348-165-0.

<sup>90</sup> PAULSEN, Leandro. *Ibidem*.

<sup>91</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. E-book. ISBN 978-85-472-1802-7.

<sup>92</sup> SABBAG, Eduardo. *Ibidem*.

<sup>93</sup> BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. *Sumula 166*. Disponível em: <<https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=stj&num=166>>. Acesso em 07 de abril de 2019.

comunicação não deve ser confundida com a preparação dos serviços conexos aos serviços de comunicação – preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação.

[...] a prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade-fim “processo de transmissão” (emissão ou recepção) de informações de qualquer natureza, esta, sim, passível de incidência pelo ICMS”. E, ainda, pode-se extrair da ementa: “Desse modo, a despeito de alguns deles serem essenciais à efetiva prestação do serviço de comunicação e admitirem a cobrança de tarifa pela prestadora do serviço (concessionária de serviço público), por assumirem o caráter de atividade-meio, não constituem, efetivamente, serviços de comunicação, razão pela qual não é possível a incidência do ICMS” (REsp 1.176.753/RJ, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, rel. p/ Ac. Min. Mauro Campbell Marques, 1ª T., j. em 28-11- 2012).

Portanto, na ocasião da apreciação do REsp 1.176.753/RJ, o STJ entendeu que o processo de emissão ou recepção de informações de qualquer natureza é tributável via ICMS. O mesmo Tribunal reconheceu a incidência de ICMS sobre os serviços de televisão por assinatura via satélite para assinantes localizados em outros estados federados no Resp 1.497.364/GO<sup>96</sup>:

Em 3 de setembro de 2015, a 2ª Turma do STJ, no REsp 1.497.364/GO (rel. Min. Humberto Martins), entendeu que, “caso o prestador de serviços de televisão por assinatura via satélite forneça pacote de canais por valor fixo mensal para assinantes localizados em outros estados federados, deve-se recolher o ICMS em parcelas iguais para as unidades da Federação em que estiverem localizados o prestador e o tomador”.

Tal entendimento fora consolidado sob a justificativa de que na prestação dos serviços de TV por assinatura, o consumidor não paga pelo serviço levando em conta o tempo de utilização, mas sim escolhe os pacotes de canais e paga algo fixo por mês, sem critério de medição do serviço. Por outro lado, quando o usuário paga pelo serviço efetivamente utilizado, como água, luz, telefone, tem-se o chamado serviço medido e, nesta ocasião, deve-se avocar regramento jurídico dessemelhante, o ISS<sup>97</sup>.

<sup>94</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. E-book. ISBN 978-85-472-1802-7.

<sup>95</sup> BRASIL, STJ. *REsp 1.176.753/RJ*, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, 2012.

<sup>96</sup> BRASIL, STJ. *REsp 1497364/GO*, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/09/2015, DJe 14/09/2015. Disponível em: <[https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num\\_registro=201402770698&dt\\_publicacao=14/09/2015](https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/inteiroteor/?num_registro=201402770698&dt_publicacao=14/09/2015)> Acesso em: 23 de abr. de 2019.

<sup>97</sup> SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. E-book. ISBN 978-85-472-1802-7.



Ainda, em 2017 o CONFAZ aprovou o Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017, o qual disciplina a cobrança do ICMS sobre a comercialização de transferência de dados via internet incluindo *softwares*, aplicativos e arquivos eletrônicos, reconhecendo como sujeito passivo a pessoa jurídica detentora do site ou da plataforma eletrônica que disponibiliza os dados<sup>98</sup>.

Não obstante, na esfera municipal foi editada a LC nº 157/2017 que alterou parcialmente a LC 116/2003 e incluiu o item 1.09, onde trata a respeito de disponibilizar, sem cessão definitiva, conteúdos de áudio, vídeo e imagem via internet<sup>99</sup>.

Ficou instituído, pois, um conflito de competência entre o ICMS e o ISS no tocante à tributação do *streaming*. Em que pese a existência da discussão, os tribunais superiores ainda não enfrentaram a questão de maneira uniforme para mitigar a celeuma e, hoje, encontramos apenas algumas decisões monocráticas e liminares.

Como exemplo, tem-se a ADI 5958/DF, ajuizada pela Associação Brasileira de Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação, objetivando a declaração de inconstitucionalidade do Convênio ICMS nº 106 de 29 de setembro 2017, e a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, do art. 2º, I, da LC nº 87, de 13 de setembro de 1996, para afastar qualquer possível interpretação que permita a incidência do ICMS sobre operações de transferência eletrônica de *softwares* e congêneres<sup>100</sup>.

A ação está sob a relatoria do Ministro Dias Toffoli que, em 21/06/2018 reconheceu a relevância da matéria em decisão interlocutória e solicitou a

---

<sup>98</sup> BRASIL. Convênio ICMS nº 106, de 29 de setembro de 2017. *Disciplina os procedimentos de cobrança do ICMS incidente nas operações com bens e mercadorias digitais comercializadas por meio de transferência eletrônica de dados e concede isenção nas saídas anteriores à saída destinada ao consumidor final*. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106\\_17](https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/convenios/2017/CV106_17)>. Acesso em: 23 de abr. de 2019.

<sup>99</sup> BRASIL, Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016 – item 1.09: “Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS)”. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm)> Acesso em: 23 de abr. de 2019.

<sup>100</sup> BRASIL, STF. ADI 5.958. Disponível em: <<https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/595848639/acao-direta-de-inconstitucionalidade-adi-5958-df-distrito-federal-0072769-8720181000000?ref=serp>>. Acesso em: 07 de abr. de 2019.

participação de outros órgãos relacionados ao tema. No entanto, nada ainda foi definitivamente decidido.

Também com o intuito de suspender a eficácia destes dispositivos, foi proposta a ADI nº 5835/DF, com autoria da Confederação Nacional do Sistema Financeiro (CONSIF) e da Confederação Nacional das Empresas de Seguros Gerais, Previdência Privada e Vida, Saúde Suplementar e Capitalização (CNSeg), de relatoria do ministro Alexandre de Moraes, do STF, que reconheceu a presença dos requisitos para a concessão de suspender a eficácia do artigo 1º da Lei Complementar 157/2016, na parte que modificou o art. 3º, XXIII, XXIV e XXV, e os parágrafos 3º e 4º do art. 6º da Lei Complementar 116/2003, além de suspender a eficácia de toda legislação local editada para sua direta complementação<sup>101</sup>.

Alguns especialistas defendem que a liminar pode trazer mais insegurança ainda aos contribuintes. De acordo com FERNANDO ZIVELTI<sup>102</sup>, sócio do Zilveti Advogados, defende:

[...] as empresas que são contra a aplicação da Lei Complementar 157/2016, conhecida como reforma do ISS, foram apenas parcialmente protegidas pela liminar. Os contribuintes ficam protegidos de um lado e expostos de outro, pois os municípios onde os serviços destas companhias são prestados podem querer cobrar lá na frente o ISS que não foi recolhido durante esse período.

Toda a discussão e insegurança giram em torno de ainda não ser conhecida a interpretação que os Tribunais Superiores adotarão para o conceito de serviço, que pode ter concepção jurídica ou econômica, conforme já narrado no segundo capítulo. Juridicamente falando, o conceito de serviço deve ser abstraído do código civil e, por consequência, deve consistir em uma obrigação de fazer. Economicamente falando, serviço é entendido como qualquer bem imaterial que possa ser vendido ou colocado à disposição de terceiro, o que autoriza a incidência do ISS sobre bens imateriais<sup>103</sup>.

---

<sup>101</sup> BRASIL, STF. *Medida cautelar na ADI nº 5835/DF*. Rel. Min. Alexandre de Moraes. Julgado em 23/03/2018. DJe 04/04/2018.

<sup>102</sup> ZILVETI, Fernando *apud* BONFIM, Ricardo. *Liminar no STF traz insegurança no pagamento de ISS pelas empresas*. São Paulo: DCI. Publicado em 15/05/2018 online. Disponível em: <<https://www.dci.com.br/legislacao/liminar-no-stf-traz-inseguranca-no-pagamento-de-iss-pelas-empresas-1.708343>>. Acesso em 10 de abril de 2019.

<sup>103</sup> BARRETO, 2012 *apud* FREIRE, Bianca. *Ibidem*.

Conforme disposto na Constituição Federal, art. 156, III, o imposto incide sobre a prestação de serviços de qualquer natureza cuja definição seja feita por lei complementar, desde que não compreendidos na hipótese de tributação do ICMS.

De acordo com Gabriela Dias, citando Aires Barreto<sup>104</sup>, “serviço é a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob-regime de direito privado, mas sem subordinação, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial.” Logo, levando em conta as particularidades da tecnologia *streaming*, é difícil enquadrá-la em qualquer dos conceitos construídos pela doutrina e pela jurisprudência ao longo dos anos.

Não obstante, o conflito fiscal entre o ISS e o ICMS também não parece ter sido mitigado pela edição da LC 157/2016. Isso porque a aludida norma excluiu, de forma expressa, a tributação via ISS dos serviços de TV por assinatura, sendo esse considerado como serviço de comunicação sobre o qual incide ICMS<sup>105</sup>, acompanhando o entendimento outrora adotado pela jurisprudência e já citado neste tópico.

Ocorre que são várias as semelhanças entre a tecnologia *streaming* e a TV por assinatura, e o legislador, portanto, apenas aumentou a divergência no tocante ao conceito de serviço utilizado pela legislação brasileira. Tanto que, a TV por assinatura é serviço *on demand*, isto é, disponibilizam conteúdo para acesso remoto sem a necessidade de *download*. Ainda, oferecem praticamente o mesmo conteúdo, quais sejam: filmes, seriados, novelas, etc.

A LC 157/16 fez menção expressa à “disponibilização de conteúdo sem cessão definitiva”<sup>106</sup>, o que deixa claro que os serviços de TV por assinatura poderiam facilmente ser enquadrados. Por outro lado, os *downloads* ficaram fora da

---

<sup>104</sup> BARRETO, Aires *apud* DIAS, Gabriela Ferreira Sales. *A incidência do ISS sobre as plataformas de streaming: uma análise dos desafios na tributação da tecnologia com o advento da LC nº 157/2016*. Universidade Federal do Ceará. Fortaleza, 2018. Disponível em: <[http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/33887/1/2018\\_tcc\\_gfsdias.pdf](http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/33887/1/2018_tcc_gfsdias.pdf)>. Acesso em 10 de abril de 2019.

<sup>105</sup> DIAS, Gabriela Ferreira Sales. *Ibidem*.

<sup>106</sup> BRASIL, Lei Complementar nº 157, de 29 de dezembro de 2016. *Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, a Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992 (Lei de Improbidade Administrativa), e a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, que “dispõe sobre critérios e prazos de crédito das parcelas do produto da arrecadação de impostos de competência dos Estados e de transferências por estes recebidos, pertencentes aos Municípios, e dá outras providências*. Disponível em: <[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp157.htm)> Acesso em: 23 de abr. de 2019.

incidência do ISS, já que a realização de um download implica na cessão do conteúdo.

Outro desafio ainda a ser enfrentado no tocante à cobrança do ISS sobre os serviços de *streaming* é em relação à determinação do local onde o fato gerador deva ser praticado. GABRIELA DIAS<sup>107</sup>, citando Paulo de Barros Carvalho, menciona as três maneiras de definição do critério espacial para cobrança do ISS:

Acreditamos que os elementos indicadores da condição de espaço, nos supostos das normas tributárias, hão de guardar uma dessas três formas compositivas, diretriz que nos conduz a classificar o gênero tributo na conformidade do grau de elaboração do critério espacial da respectiva hipótese tributária: a) hipótese cujo critério espacial faz a menção a determinado local para a ocorrência do fato típico; b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido; c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares [...]

O artigo 3º da LC nº 116/2003 aponta que “o serviço será prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas em seus incisos, que indicam o local em que será devido o imposto”, ou seja, a exceção é que, o local onde o contribuinte prestar os serviços será o local para onde é devida a tributação.

No que se refere à tecnologia *streaming*, para fins do aspecto espacial, não há um local efetivo de prestação de serviços, ao passo que os arquivos são armazenados em nuvem e transmitidos para diversos locais sem um ponto de partida específico, independente do local em que funcione a sede administrativa da empresa. A resolução dessa controvérsia deve acontecer com urgência, tanto para trazer mais segurança jurídica ao contribuinte quanto para mitigar qualquer desequilíbrio tributário em relação aos municípios.

Verifica-se assim que há diversas controvérsias que pairam sobre a tributação da tecnologia *streaming* que, de acordo com o apontado, não é possível afirmar sequer a legalidade da tributação via ISS, bem como quais as razões que não ensejam a tributação via ICMS. Quanto à essa indefinição e insegurança

---

<sup>107</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 239 *apud* DIAS, Gabriela Ferreira Sales. *Ibidem*.

jurídica, insta pontuar a natureza jurídica do *streaming* a fim de concluir no que se refere à incidência do ISS ou não.

### 3.3 Natureza jurídica do *streaming*

Do mesmo modo, como ficou caracterizada a natureza jurídica de serviço em uma obrigação de fazer, importante delinear a natureza jurídica do *streaming*, atendendo ao princípio da legalidade e da capacidade contributiva, de modo a enquadrá-lo (ou não) no item 1.09 da lista anexa da LC 116/03 no qual consta a “disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet [...]”.

Nesse diapasão, faz-se mister analisar as cláusulas constantes dos termos de uso das sociedades empresárias que utilizam o *streaming* como atividade.

Os termos de uso da Netflix<sup>108</sup>, que se recebe quando se vai contratar o serviço, vem dispondo assim no documento:

“4.2 O serviço Netflix e todo o conteúdo visualizado por intermédio do serviço Netflix destina-se exclusivamente para uso pessoal e não comercial. Durante sua assinatura Netflix, **a Netflix concede a você a licença limitada, não exclusiva e não transferível para acessar o serviço Netflix e assistir ao conteúdo da Netflix**”. (Grifo nosso).

Já o Spotify<sup>109</sup>, na sua contratação vem dispondo os seguintes dizeres:

“O Serviço Spotify e o Conteúdo são propriedade do Spotify ou licenciadores do Spotify. **Concedemos a você uma licença limitada, não exclusiva e revogável para fazer uso do Serviço Spotify, e uma licença limitada, não exclusiva e revogável para fazer uso pessoal, não comercial e de entretenimento do Conteúdo (a “licença”)**. Esta licença deverá permanecer em vigor até e a menos que seja encerrada por você ou pelo Spotify. [...] **Os aplicativos de software e o Conteúdo do Spotify são licenciados, e não vendidos, para você, e o Spotify e seus licenciadores detêm a propriedade de todas as cópias dos aplicativos de software e do conteúdo do Spotify, mesmo após a instalação em seus computadores pessoais, celulares, tablets e/ou outros dispositivos relevantes.**” (Grifo nosso)

Ainda quanto aos termos de uso, o Deezer<sup>110</sup> em seu contrato vem mencionando:

<sup>108</sup> NETFLIX. *Termos de uso da Netflix*. 2017. Disponível em: <<https://help.netflix.com/legal/termsofuse>>. Acesso em: 14 de abril de 2019.

<sup>109</sup> SPOTIFY. *Termos e condições de uso da Spotify*. 2016. Disponível em: <<https://www.spotify.com.br/legal/end-user-agreement/>>. Acesso em: 14 de abril de 2019.

<sup>110</sup> DEEZER. *Termos da licença*. 2017. Disponível em: <<http://www.deezer.com/legal/cgu>>. Acesso

“O Software gratuito de *streaming* da Deezer é um produto de software desenvolvido, pertencente e licenciado ao público da Deezer Brasil Music Limitada (ou Deezer). O site oferece a todos os licenciados um produto de software grátis permitindo a reprodução de gravações de som e outros produtos de software opcionais descritos abaixo. Antes de qualquer uso do site, o licenciado deve registrar e criar uma conta pessoal e no momento do registro, aceitar os termos da licença e uso neste documento (doravante “termos”) sem ressalva”.

Dos termos aqui extraídos, podemos observar que fazem parte do objeto do contrato tanto o *software* quanto o conteúdo de mídia.

A base para construção da discussão deste capítulo nos remete ao encontro das cláusulas dos termos mencionados, registrando, desde já, que todas as sociedades empresárias acima mencionadas auferem para o fato de que o contrato regido pelos polos é o de licenciamento, já que pairam dúvidas se o contrato de licenciamento recebe a mesma regulação jurídica do contrato de locação.

Ainda assim, tanto na cessão temporária mediante pagamento de assinatura como no caso do aluguel, não há a cessão definitiva. Classifica-se como contrato bilateral, comutativo, oneroso, consensual, não solene e de duração continuada. FLÁVIO TARTUCE<sup>111</sup> detalha essas características:

No tocante à natureza jurídica do contrato de locação de coisas, trata-se de contrato bilateral ou sinalagmático (pois traz obrigações recíprocas), oneroso (pela presença de remuneração), comutativo (as partes já sabem quais são as prestações), consensual (aperfeiçoa-se com a manifestação de vontades) e informal e não solene (não é necessária escritura pública ou forma escrita, como regra geral). Trata-se também de típico contrato de execução continuada (ou de trato sucessivo), uma vez que o cumprimento se protraí no tempo na maioria das hipóteses fáticas.

Como mencionado, o contrato de licença, regido pela Lei nº 9.609/98, é muito bem ilustrado por FERREIRA ALMEIDA<sup>112</sup>:

Contrato pelo qual o titular do direito de uma coisa incorpórea (licenciante) proporciona a outrem (licenciado) o uso desse direito ou de uma faculdade desse direito. Na maioria dos casos, o direito de uso é temporário e remunerado.

---

em: 14 de abril de 2019.

<sup>111</sup> TARTUCE, Flávio *Direito Civil: Teoria Geral dos Contratos e Contratos em Espécies*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530974077/>>. Acesso em 14 de abril de 2019.

<sup>112</sup> ALMEIDA, Carlos Ferreira de. *Contratos II*. Coimbra: Almedina, 2007. p. 220.

Portanto, o *streaming* aproxima-se muito mais com a locação de um bem, do que com a venda ou entrega de mercadoria. No entanto, pelo que se mostra, fato é que ao menos a tributação pelo ICMS não se mostraria legítima.

Conclui-se que, tomando erroneamente como base o critério de exclusão, o ISS seria o tributo mais próximo para se onerar tal atividade. Fundamenta-se este ponto, tal atividade não se submete ao ICMS comunicação, tendo em vista não ser utilizado o *streaming* como um provedor dos meios necessários para a comunicação de duas pessoas. Nem se submete o ICMS mercadoria, já que não há a transferência de titularidade, como demonstrado nos termos de uso das empresas tomadas como exemplo. Afastado o critério de exclusão, pois diante da ausência de limites precisos a respeito do que constitui uma obrigação de fazer e o que distingue da obrigação de dar, é perfeitamente cabível integrar a atividade do *streaming* nas obrigações de fazer. Assim, de toda forma seria constitucional a referida incidência do imposto, porquanto, após todo o exposto, incluiu o serviço de *streaming* expressamente na lista anexa à LC 116/03, instrumento este usado para solucionar eventuais conflitos em matéria tributária.

## CONCLUSÃO

É inegável que a tecnologia vem evoluindo em uma velocidade superior aos processos que tramitam no legislativo.

Diante de todo o exposto, verifica-se que a tributação dos serviços das plataformas de *streaming*, por meio da LC 157/2016, aponta tanto características de constitucionalidade como de inconstitucionalidade à luz da CF. Sendo a constitucionalidade da tributação o foco desta pesquisa, permanece a dúvida contínua na questão da possibilidade de tributação do *streaming* via ISS, até que os tribunais superiores profiram entendimento pacificador das divergências.

Ficou evidenciado que a atividade do *streaming* é uma relação jurídica obrigacional de fazer, ainda que o conceito de serviço, balizado genericamente como um “esforço humano que se volta para outra pessoa”, restou incontroverso, não só pela gama de conceitos carregada pela doutrina até então, mas pela insegurança jurídica trazida pelo poder judiciário que define um conceito no meio da “sanha” jurídica de resolver os litígios em torno do assunto.

Como analisado, o poder judiciário optou por adotar o conceito de serviço de forma “atual”, na qual não, necessariamente, necessita do esforço humano para considerar o serviço como natureza obrigacional de prestação de fazer. A forma como vem sendo instituída pelos Municípios ocorre nos termos da legislação, tendo em vista que incluiu o serviço de *streaming* expressamente na lista anexa à LC nº 116/03, como determina. Não obstante, não cabe a incidência do ICMS, porquanto não se enquadra nos termos de “circulação” ou “mercadoria”, não sendo legítima sua incidência. Quanto à visão jurisprudencial, carente é toda fonte que norteia este trabalho, seja pela jurisprudência como pela doutrina, já que o assunto é relativamente novo, sendo verificado diversos artigos que tratam do assunto, mas com opiniões próprias, sem a possibilidade de mencionar na pesquisa.

A LC nº 157/2016 simboliza uma tentativa de atualização do ordenamento jurídico brasileiro frente ao desenvolvimento das novas mídias digitais, estabelecendo a tributação das plataformas de *streaming* pelo ISS.



Todavia, essa inovação legal pode acarretar consequências negativas nos mais diversos âmbitos, tendo em vista a possibilidade de esse instrumento estar maculado por vício de inconstitucionalidade, na medida em que estabelece a competência dessa exação municipal sobre todo o estudo exposto acerca da “cessão não definitiva de direitos”.

Conclui-se, portanto, pela constitucionalidade da incidência tributária pelo ISS, sendo tributado por vários municípios, enquadrado como “serviço” ou pela natureza jurídica de prestação de fazer. Verifica-se a provável continuidade das discussões em torno deste tema, já que o assunto aqui tratado revela-se uma “pequena folha de uma grande árvore de uma floresta”.

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Carlos Ferreira de. *Contratos II*. Coimbra: Almedina, 2007.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009 *apud* MORAES, William. *Competência Tributária: Conceitos e características*. JusBrasil, 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/49070/competencia-tributaria-conceito-e-caracteristicas>>. Acesso em: 26 nov 2018.

ATALIBA, Geraldo. *Hipóteses de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BAPTISTA, Marcelo Caron. *ISS: do texto à norma*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Definição de "Serviços" para Fins de Tributação pelo ISS, In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 104, p. 74-87, mai. 2004 *apud* FARINA, Laura Margareth. O ISS e a Lei Complementar 116/2003: algumas considerações. Curso de Direito da Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2004. Disponível em: <<https://www.acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/41235/M430.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em 28 nov. de 2018.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Sumula 166. Disponível em: <<https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=stj&num=166>>. Acesso em 07 de abril de 2019.

\_\_\_\_\_, Constituição (1988). *Constituição [da] República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Palácio do Planalto.

\_\_\_\_\_, Supremo Tribunal Federal. Para professor, legislação sobre internet precisa acompanhar avanços tecnológicos. Junho de 2017. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=345509>>. Acesso em 25 mar 2019

\_\_\_\_\_, Código Tributário Nacional. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Brasília, DF: Palácio do Planalto.

\_\_\_\_\_, *Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003*. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/LCP/Lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm)>. Acesso em 23 de abr. de 2019.

\_\_\_\_\_, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE 361.829, Relator: Min Ellen Gracie. 2ª Turma*. Julgado em 02/03/2010. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=609543>>. Acesso em 26 nov de 2018.

\_\_\_\_\_, SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. *RE 651.703, Relator (a): Min. LUIZ FUX, Tribunal Pleno*, julgado em 29/09/2016, PROCESSO ELETRÔNICO

REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-086 DIVULG 25-04-2017 PUBLIC 26-04-2017.

\_\_\_\_\_, STF. Medida cautelar na ADI nº 5835/DF. Rel. Min. Alexandre de Moraes. Julgado em 23/03/2018. DJe 04/04/2018.

CARDOSO, Bárbara França. O *Streaming* como ferramenta de combate à pirataria de músicas digitais. 2016. 54f. Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) – Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2016, p. 9 *apud* FREIRE, Bianca Reis. Análise da tributação do *streaming* à luz da legislação tributária brasileira. Trabalho. Universidade Federal de Lavras. MG, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23ª edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

\_\_\_\_\_. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária (O Significado do art. 116, parágrafo único, do CTN)*. São Paulo: Dialética, 2003.

DEEZER. *Termos da licença*. 2017. Disponível em: <<http://www.deezer.com/legal/cgu>>. Acesso em: 14 de abril de 2019.

DIAS, Gabriela Ferreira Sales. A incidência do ISS sobre as plataformas de *streaming*: uma análise dos desafios na tributação da tecnologia com o advento da LC nº 157/2016. Universidade Federal do Ceará. Fortaleza, 2018. Disponível em: <[http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/33887/1/2018\\_tcc\\_gfsdias.pdf](http://www.repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/33887/1/2018_tcc_gfsdias.pdf)>. Acesso em 10 de abril de 2019.

FREIRE, Bianca Reis. Análise da tributação do *streaming* à luz da legislação tributária brasileira. Trabalho. Universidade Federal de Lavras. MG, 2018.

GONZALEZ, Barb. The Difference Between *Streaming* and Downloading Media, 2017. Disponível em < <https://www.lifewire.com/difference-between-streaming-and-downloading-media-1847372>>. Acesso em 28 nov 2018.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Incidência de ISS sobre *streaming* é inconstitucional. **Consultor Jurídico**. São Paulo, 20 dez. 2016. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-dez-20/betina-gruppenmacher-iss-streaming-inconstitucional>>. Acesso em: 28 nov. 2018.

HARADA, Kiyoshi. *ISS: doutrina e prática*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

JÚNIOR, Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. 12ª ed. Salvador: Juspodivm, 2018.

JUSTEN FILHO, Marçal. O imposto sobre serviços na constituição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

LINHARES, Jhonatan Lopes de Santana. Da Inconstitucionalidade Tributária dos Serviços de *Streaming*. ACES/UNITA. Caruau, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34. ed. São Paulo: Malheiros, 2013 *apud* LUCK, Alan Saldanha. *A classificação dos tributos e as teorias bipartite, tripartite, quadripartite e pentapartite*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XII, n. 69, out 2009. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=6705](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6705)>. Acesso em 23 abr 2019.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*, 8. ed.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Doutrina e prática do imposto sobre serviço*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

NAZIL, Bento Neto. A incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza (iss) sobre o *streaming* – (in) constitucionalidade do projeto de lei complementar n. 366/2013. UFSC. Florianópolis, 2016. Disponível em: <<https://core.ac.uk/download/pdf/78547727.pdf>>. Acesso em 06 de abril de 2019.

NETFLIX. *Termos de uso da Netflix*. 2017. Disponível em: <<https://help.netflix.com/legal/termsofuse>>. Acesso em: 14 de abril de 2019.

PAULO, Vicente; ALEXANDRINO, Marcelo. *Direito Constitucional descomplicado*. 8ª ed. São Paulo: Método, 2012.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 6. ed. Porto Alegre: 2014. E-book. ISBN 978-85-7348-165-0

PAVANI, Vanessa Roda. *Imposto sobre serviço de qualquer natureza*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XIV, n. 87, abr 2011. Disponível em: <[http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=9492](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9492)>. Acesso em nov 2018.

PINTO, Tiago Zardo Chagas. *Conflito de Competência entre o ISS e o ICMS*. Faculdade São Francisco de Assis. Porto Alegre, 2018.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. E-book. ISBN 978-85-472-1802-7

SANTOS, Luiz Cesar Rocha. *A contribuição de melhoria e sua utilização por administradores públicos no Brasil*. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XX, n. 158, mar 2017. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=18563&revista\\_caderno=26](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=18563&revista_caderno=26)>. Acesso em nov 18.

SPOTIFY. *Termos e condições de uso da Spotify*. 2016. Disponível em: <<https://www.spotify.com.br/legal/end-user-agreement/>>. Acesso em: 14 de abril de 2019.

TARTUCE, Flávio *Direito Civil: Teoria Geral dos Contratos e Contratos em Espécies*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. Disponível em: <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530974077/>>. Acesso em 14 de abril de 2019.

ZILVETI, Fernando *apud* BONFIM, Ricardo. Liminar no STF traz insegurança no pagamento de ISS pelas empresas. São Paulo: DCI. Publicado em 15/05/2018 online. Disponível em: <<https://www.dci.com.br/legislacao/liminar-no-stf-traz-inseguranca-no-pagamento-de-iss-pelas-empresas-1.708343>>. Acesso em 10 de abril de 2019.